Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-113709226-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 13 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-74960173- -APN-SGASAD#TFN; VILUCO S.A. Y OTRO

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales titulares de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía de la 14a. Nominación se encuentra vacante), con la presidencia del vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"VILUCO S.A. Y OTRO c/D.G.A. s/ RECURSO DE APELACIÓN" EX-2023-74960173- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** VILUCO S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución 111/23 (AD CAMP), dictada en marco de las actuaciones SIGEA 12578-11-2015, que la condenó por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del Código Aduanero ("CA"). Explica que en el 2014 oficializó la destinación de exportación 14008EC01012775Y a los efectos de exportar alimento balanceado completo para la alimentación de animales, la que fue sometida a extracción de muestras y posterior análisis de la División Laboratorio ITEM. Agrega que con base en el protocolo de análisis LAB 109685 la Aduana le imputó la comisión de la infracción en trato, por considerar que se había declarado erróneamente la posición arancelaria. Señala que la resolución apelada omitió considerar la solicitud de nulidad del procedimiento, el análisis y la notificación de los resultados de la muestra del análisis LAB 109685. Luego procede a realizar la defensa de la posición arancelaria declarada, indicando que se ajustó a la naturaleza y características de la mercadería, la cual se trata de una "premezcla" compuesta por una mixtura homogeneizada de distintos elementos que la componen. Manifiesta que lo expresado por el ITEM, en cuanto a que no se permite su cuantificación, lo lleva a deducir que el tipo de análisis no es el apropiado para la mercadería, o bien que el laboratorio no cuenta con herramientas o recursos idóneos para cuantificar la muestra. Indica que no se advierte cual habría sido la inexactitud al momento de documentar la destinación. Por último, ofrece prueba y solicita se dicte sobreseimiento total y definitivo de las partes imputadas. Mediante otro sí digo, se presenta el despachante de aduana Sebastián I. Moraiz, remitiendo a todos los argumentos planteados por VILUCO S.A. para apelar la misma resolución.

II.- ***Contestación del traslado:*** Mediante el IF-2023-125572593-APN-DTD#JGM el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido. Relata los hechos del caso y realiza la negativa de rigor. Contesta los planteos de nulidad interpuestos, solicitando su rechazo. Resalta que el verificador actuante procedió a tomar muestras de la mercadería documentada a fin de someterla a un análisis en los términos de la Res. Gral. AFIP 1582/03, modificada por su similar 2318/07, y que dichas muestras fueron remitidas al ITEM donde se realizó el análisis con las conclusiones emitidas en el Protocolo de Análisis

LAB 109685. Manifiesta que es claro y correcto el razonamiento clasificatorio seguido por el servicio aduanero ya que el producto a exportar resulta de la mezcla de varios componentes, uno de los cuales se encuentra en una proporción mayoritaria, razón por la cual la mercadería en cuestión corresponde ser clasificada en la partida 1208 por aplicación de las Reglas Generales de Interpretación del S.A. RGI 1, 2b) la cual se ocupa específicamente de los casos de materias mezcladas con otras materias y que la conclusión final se obtiene por aplicación de la RGI 3b). Señala que no es posible clasificar la mercadería como una "Preparación del tipo de las utilizadas para la alimentación de animales" (Partida 2309) sino que corresponde la PA NCM 1208. Cita normativa y jurisprudencia que hace a su derecho, para concluir que se encuentran acreditados en autos los elementos necesarios para la configuración del tipo infraccional imputado. Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso en el Tribunal Fiscal****:* El 01.01.23 se tiene por contestado el traslado, por acompañadas las actuaciones administrativas y se abre la causa a prueba. El 07.03.25 se declara cerrado el período probatorio; se elevan los autos a la Sala "E", y se los pasa a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas:*** Las actuaciones administrativas SIGEA 12578-11-2015 se inician con la nota 113/15 (SEC. V AD CAMP) por la que se remite una muestra y documentación complementaria a la División Instituto Técnico de Examen de Mercadería, a fin de que efectúe el análisis correspondiente. A fs. 2/3 obran como documentación complementaria fotocopia de la destinación PE 14008EC01012775Y y la solicitud de análisis OM-1020. A fs. 4 obra el acta de extracción de muestras de mercadería. A fs. 5 obra el Protocolo de Análisis LAB 109685 (en adelante el "Protocolo LAB 109685") que contiene el resultado del análisis de la muestra elaborado por el Instituto Técnico de Examen de Mercaderías ("ITEM") de la Aduana, cuya fecha de entrada es el 13.07.15, emitiéndose el informe el 22.03.16. A fs. 6 obran las conclusiones del Protocolo LAB 109685 del ITEM. A fs. 7, con fecha 16.03.15, obra la Nota 606/15 (DV ITEM) por la que se remiten los resultados a la Aduana de Campana. A fs. 10 luce acta de denuncia. A fs. 11/12 obra la Nota 939/18 en la cual se informa que se denuncia a la firma VILUCO SA por considerar que la empresa clasificó erróneamente la mercadería. A fs. 13/14 se instruye sumario contencioso y se ordena correr vista de lo actuado, lo que se notifica el 12.09.18. A fs. 18/29 la actora contesta la vista. Adjunto a la contestación lucen: (i) Monografía de especificación del producto (fs. 34); (ii) Certificación para exportación del producto "VULCOMIX" emitido por SENASA (fs. 35); y (iii) copia de las actuaciones SIGEA 12517-10-2015, donde consta la descripción del proceso productivo de la mercadería en cuestión (fs. 36/41). A fs. 60 obra la Nota 236/14 (DE TNCA), de fecha 21.05.14, por la cual la Dirección de Técnica lleva a conocimiento de las Subdirecciones Generales el criterio elaborado respecto de la clasificación arancelaria de los productos comprendidos en la partida 23.09. A fs. 61/64 se agrega el informe " *Generalidades sobre la clasificación arancelaria de los productos comprendidos en la partida 23.09 del Sistema Armonizado*". A fs. 66 obra el Dictamen Técnico 25/14, de fecha 10.07.14, emitido por la División Clasificación Arancelaria. A fs. 69/71 obra el Dictamen Técnico 122/23 (SESU AD CAMP), que concluye que correspondería condenar a la actora por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. a) del CA y confirmar los tributos reclamados. Finalmente, a fs. 72/76 obra la resolución 111/23 (AD CAMP).

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -111/23-, en cuanto condenó a la firma VILUCO S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y le formuló cargo por diferencias tributarias, se ajusta a derecho.

La controversia versa sobre la correcta clasificación arancelaria de la mercadería exportada mediante el PE 14008EC01012775Y, oficializado el 29.12.14. La actora sostiene que la mercadería debe ubicarse en la "PA" 2309.90.10.900P (*Las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales*) gravada con una alícuota de derechos de exportación del 5 %. La comprobación aduanera determinó, a partir de la muestra extraída y el resultado del ITEM -Protocolo LAB 109685- que la PA declarada era errónea y que la correcta sería la NCM 1208.10.00 posición SIM 1208.10.00.000J (*Semillas y frutos oleaginosos; Semillas y frutos diversos, plantas industriales o medicinales; Paja y forrajes; Harina de semillas o de frutos oleaginosos, excepto la harina de mostaza, -De habas de soja)* alcanzada con una alícuota de derechos del 32%. En consecuencia, la Aduana imputa a la actora la comisión de la infracción penada por el art. 954. inc. a) del CA, por existir un perjuicio fiscal.

V.1.- Para determinar la correcta clasificación de la mercadería hay que señalar, en primer lugar, que se cuenta con un único protocolo de análisis emitido por el ITEM –Protocolo LAB 109685-. En virtud de tal Protocolo –de escueta extensión y profundidad-, obrante a fs. 5/6, se concluye que la muestra *se trata de una mezcla de estructuras vegetales finamente molida constituida a base de harina de soja y maíz molido, con presencia de los siguientes agregados: carbonatos, cloruros, silicatos y fosfatos. El alto grado de molienda de sus componentes no permite su cuantificación, no obstante ello, es posible inferir a partir de la observación de campos visuales que la harina de soja es el componente mayoritario de la muestra.*

Ahora bien, para contrarrestar la posición de la Aduana la actora aporta como prueba los siguientes elementos:

- Monografía con descripción del producto emitida por VILUCO SA –obrante a fs. 34 de las act. adm.-, a través de la cual se indica que la mercadería en cuestión es un alimento balanceado completo, destinado a aves –gallinas en postura y pollos parrilleros- y cerdos –lechones y cachorras-, el cual es ofrecido como único alimento. En cuanto a su composición, detalla sus ingredientes enumerando a la harina de extracción de soja, maíz, fosfato monodicalcico, cloruro de sodio, carbonato de calcio, oxido manganoso, sulfato de zinc, sulfato de hierro, sulfato de cobre, vitamina A, vitamina D3, vitamina E, colina, niancina, ácido pantoténico, riboflavina, piridoxina, menadiona, tiamona, ácido fólico, biotina, cianocobalamina, selenito de sodio, iodato de calcio y excipiente c.s.p.

- Certificados de inscripción SENASA planta y productos –obrantes a fs. 54/58 de las act. adm.-, a través de los cuales se indica que el producto VILUCOMIX MEGA se trata de un alimento balanceado completo para consumo animal, que está compuesto por un 39% de tenor mínimo de proteína bruta; 1 % de tenor mínimo de extracto de etéreo; 5 % de tenor máximo de fibra cruda; 5,5% de tenor máximo de minerales totales; 12% de tenor máximo de humedad; tenor de calcio entre 0,80 – 1,40%; tenor de fósforo entre 0,90 – 4%; y con un valor energético de 3104 Kcal/kgMS. Agrega que el producto presenta minerales (Como magnesio, hierro y cobre), vitaminas y aminoácidos, estos últimos propios de las materias primas que integran el alimento. Respecto a sus indicaciones de uso establece que está destinado a ser ofrecido como único alimento, por ser un alimento balanceado completo específicamente formulado para cubrir altos requerimientos nutricionales de aves y lechones.

Al detallar la monografía del proceso de elaboración, explica que se reciben a granel los cereales y subproductos a utilizar para almacenarse en silos de control de temperatura y humedad. Luego se envían a molinos a martillo para su molienda, posteriormente se transfieren a una mezcladora de paletas donde se agregan los minerales y todo se integra mezclándose para su homogeneización. De allí pasan a una tolva que descarga en el acondicionador donde se le inyecta vapor durante dos a tres minutos para entrar en la matriz de la peleteadora donde es comprimido y su temperatura se eleva a 102° durante 2 minutos. El pellet formado es cortado por una cuchilla y cae por gravedad al enfriador a contraflujo donde permanece por 15 minutos hasta que baja su temperatura a 20° C.

- Certificado de autorización para uso y comercialización del producto VILUCOMIX MEGA, en donde se lo clasifica como alimento balanceado completo destinado a aves y cerdos –obrante a fs. 53 de las act. adm.-.

- Copia de las actuaciones administrativas SIGEA 12425-84-2010/1 –que se incorpora como documental al escrito de apelación mediante el RE-2023-74942903-APN-SGASAD#TFN-, tramitadas ante la Aduana Mendoza. Se destaca que en el marco de dicho expediente se ordena el sobreseimiento de la firma actora por entender la Aduana que la mercadería en cuestión resultaba clasificable en la PA 2309.90.90 P SIM 2309.90.90.900. En lo que aquí importa, se destaca que el producto en cuestión –porotos de soja- es sometido a un proceso de extracción por solvente, a través del cual pierde sus características esenciales y tenor graso, de forma que la harina obtenida es un producto totalmente desgrasado al que se le incorpora maíz y sal, ingredientes todos que son sometidos al proceso de pelletización a altas temperaturas, lo que produce la geletinización de los almidones. En la monografía de dicho producto se indica que los componentes que se utilizan en su elaboración son el maíz y porotos de soja desactivados, utilizándose como aditivo el cloruro de sodio. Al describirse el proceso de producción se indica que el mismo se inicia a partir de la molienda de los componentes, los cuales una vez molidos son depositados en silos y distribuidos en carros dosificadores, donde se produce el agregado de

minerales. Una vez que el material molido es dosificado y se completa el agregado de minerales, se introduce en una mezcladora para uniformar y homogeneizar el contenido. Luego se inicia el proceso de pelletizado, el cual conlleva una exposición mínima a temperatura mediante una caldera de vapor, de 100kg/minuto a una temperatura entre 80° y 100°. Rápidamente el pellet es enfriado mediante corriente de aire y luego de atravesar una zaranda es almacenado en silos a granel.

- En el marco del expediente antes mencionado, se emite el informe de la Dirección de Asuntos Tarifarios y Comerciales de la Organización Mundial de Aduanas -de fecha 20.07.11 (ver RE-2023-74942903-APN-SGASAD#TFN)-, por el cual se informa que los productos en cuestión son complementos alimentarios destinados a los animales y que debido a su procedimiento de fabricación tienen efectivamente el carácter de preparaciones, por lo que resultan ser preparaciones para la alimentación de los animales y deben clasificarse en la partida 23.09, subpartida 2309.90, por aplicación de las RGI 1y 6.

- También en el marco del procedimiento ante la Aduana Mendoza se produce el Dictamen Técnico 41/11 emitido por la División Clasificación Arancelaria -de fecha 30.09.11 (ver RE-2023-74942903-APN-SGASAD#TFN)-, a través del cual se concluye que las mercaderías investigadas deben conceptuarse como preparaciones utilizadas como complemento energético proteico de uso exclusivo en alimentación animal, por lo que resultan clasificables en la P.A NCM 2309.90.90. Se sirve al presente destacar que para resolver de esta manera la Aduana Mendoza tuvo en consideración que la mercadería se obtiene a través de las siguientes etapas de elaboración: recepción y acopio; formulación y dosificación; molienda; mezclado; pelletizado y expendio. Asimismo, la propia Aduana indica en dicho dictamen que la partida 12.08 –que se pretende endilgar en las presentes- ampara a la HARINA DE SEMILLAS O DE FRUTOS OLEAGINOSOS, EXCEPTO LA HARINA DE MOSTAZA, agregando que incluso haciendo un criterio amplio de la nota explicativa de la partida 11.01 (que comprende la harina de trigo), se acepta que las harinas *"puede mejorarse por adición de pequeñas cantidades de fosfatos minerales, antioxidantes, emulsionantes, vitaminas o polvos de levantar u hornear (harinas fermentantes)"*, y que por contrapartida no es permitido la adición de otras sustancias, como es el caso que nos ocupa, ya que dejaría de ser un producto básico, o sea harina, para convertirse en una preparación que excede el universo que abarca la presente partida en análisis.

- Sirve también al presente como prueba indirecta el informe *"Generalidades sobre la clasificación arancelaria de los productos comprendidos en la partida 23.09 del sistema armonizado"*, elaborado por el Departamento de Técnica de Nomenclatura y Clasificación dependiente de la Subdirección General de Legal y Técnica Aduanera –obrante a fs. 61/64 de las act. adm.-, a través del cual se establece que, en términos generales, las preparaciones se componen de distintas materias dispersas y homogéneamente mezcladas, y que no solo se han sometido a varios procesos de fabricación, sino que deben haber sido incorporadas en proporciones predeterminadas, y además, deben contener por adición, diversas sustancias cuyo objeto es adaptarlas al uso específico para el que fueron creadas, es decir la alimentación de los animales. Asimismo, se indica que para que una mercadería pueda ser incluida en la partida 23.09 deben cumplirse 3 requisitos: 1. Que sean de los tipos utilizados para la alimentación de los animales. 2. Que no estén comprendidos en otra parte. 3. Que se obtengan por tratamiento de materias vegetales o animales a cuya consecuencia hayan perdido las características esenciales de la materia originaria.

De todo lo hasta aquí expuesto se colige que la actora se empeñó debidamente en la producción de prueba adicional con el objetivo de justificar la PA por ella declarada. En este marco, y a partir de un análisis de todos los elementos probatorios obrantes en la causa, es posible determinar lo siguiente:

(i) Tanto del Protocolo de Análisis LAB 109685, como de la Monografía con descripción del producto emitida por VILUCO SA y los certificados de inscripción SENASA surge que la mercadería en cuestión no se trata de una estructura puramente vegetal, sino que todos concluyen en que la misma presente, cuanto menos, 3 componentes (harina, maíz y sal).

(ii) La Monografía del producto de VILUCO SA y los certificados de inscripción SENASA son coincidentes al detallar la

composición del producto VILUCOMIX MEGA, indicando que el mismo posee proteína, fibra y extracto etéreo/materia grasa. Asimismo, el SENASA destaca en su composición la presencia de minerales, vitaminas y aminoácidos, estos últimos propios de las materias primas que integran el alimento, a la vez que resalta la presencia de valor energético.

(iii) Es la propia Aduana, a través de las *Generalidades sobre la clasificación arancelaria de los productos comprendidos en la partida 23.09 del sistema armonizado"*, quien establece que requisitos debe reunir una mercadería para ser considerada una preparación, conforme se reseñó precedentemente. A esto se agrega que la División Clasificación Arancelaria de la Aduana Mendoza, al producir el Dictamen Técnico 41/11 tiene cuenta que la mercadería, para determinar que se trata de una preparación, pasa por las siguientes etapas de la elaboración: recepción y acopio; formulación y dosificación; molienda; mezclado; pelletizado y expendio.

No resulta entonces de difícil lectura, advertir que el proceso de producción del producto VILUCOMIX MEGA, detallado en los certificados de inscripción SENASA, coincide sustancialmente con lo reseñado *supra,* tanto en lo que refiere el informe de las "*Generalidades*", como de lo detallado en el Dictamen Técnico 41/11, que va también en consonancia con lo informado por la OMA, en cuanto a que las mercaderías que se sometan a tal procedimiento tienen efectivamente el carácter de preparaciones.

(iv) Por último, no es menos importante destacar que tanto en la Monografía emitida por VILUCO SA como en la certificación emitida por el SENASA se destaca que *el producto es un alimento balanceado completo para animales, de uso directo y que puede ser empleado como único alimento.*

En conclusión, por las características cuantitativas y cualitativas de sus componentes, sumado al proceso de producción al que están sometidas, es claro que en el presente caso la mercadería cumple con las condiciones para ser situada en la categoría de "preparaciones", que además resulta ser de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, que no se encuentra comprendida en otra, y que se obtiene por tratamiento de materias vegetales o animales a cuya consecuencia hayan perdido las características esenciales de la materia originaria, por lo que el producto en cuestión resulta clasificable en la partida 23.09, y no en la partida 12.08 conforme pretende la Aduana, ya que no se trata de simple harina producto de la molienda de granos, ni tampoco es un residuo de la extracción del aceite.

En definitiva, no resulta posible afirmar que la clasificación arancelaria practicada por la actora sea errónea, con base en los elementos objetivos existentes en el expediente, los que no resultan conmovidos por el resultado del Protocolo LAB 109685. En igual sentido, tales elementos permiten sostener (pese al resultado del protocolo) que el exportador tuvo un obrar diligente en la confección de su declaración comprometida, sin que surjan elementos en las actuaciones que puedan generar un grado de convicción suficiente sobre un comportamiento negligente o culposo de su parte. Por el contrario, la actora cumplió en su clasificación arancelaria con el estándar de *actuación diligente del buen hombre de negocios.*

Por todo ello, corresponde declarar que no existen elementos suficientes en autos para sustentar la modificación de la clasificación arancelaria originaria de la mercadería del PE 14008EC01012775Y, en la PA NCM 2309.90.10.900P (*Las demás preparaciones del tipo utilizadas para la alimentación de los animales*), alcanzada con una alícuota de derechos de exportación del 5%.

V.2.- Por último, resta añadir que habiéndose determinado que la clasificación arancelaria realizada por la actora fue correcta, resulta innecesario abundar en torno al art. 954.1. inc. a) del CA que sanciona las declaraciones inexactas.

Por todo lo anterior, **VOTO POR**:

1.- Revocar la resolución 111/23 (AD CAMP), dictada por la Aduana de Campana en las actuaciones SIGEA 12578-11-2015, en cuanto condena a VILUCO S.A. y SEBASTIÁN I. MORAIZ por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y les formuló cargo por diferencias tributarias.

2.- Imponer las costas a la Aduana (Art. 1163 CA).

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Soria. Ello por cuanto, a diferencia de otros casos analizados sobre la controversia aquí planteada, la actora produjo prueba adicional tendiente a justificar la posición arancelaria declarada, particularmente los certificados de inscripción SENASA planta y productos por el cual se indica que el producto VILUCOMIX MEGA se trata de un suplemento alimenticio para consumo animal, determinando su composición e indicaciones de uso, como así también su monografía, y el Certificado de autorización para uso exclusivo de exportación del mismo, en donde se lo clasifica como un alimento balanceado completo destinado a aves y cerdos -ver fs. 54/58, 34 y 53 de las act. adm., respectivamente-.

Manteniendo mi discrepancia respecto al valor probatorio de la copia de las actuaciones administrativas SIGEA nro. 12425-84-2010/1 acompañadas por la recurrente, en cuyo marco se emite el informe de la Dirección de Asuntos Tarifarios y Comerciales de la Organización Mundial de Aduanas de fecha 20/7/11 y del Dictamen Técnico 41/11, dictado por el Jefe del Departamento de Clasificación Arancelaria, en tanto hace referencia a la mercadería declarada y exportada por medio de una destinación que no es la aquí involucrada, resultando improcedente argumentar la clasificación arancelaria sobre una mercadería determinada, de la que se posee un Protocolo de Análisis emergente de una muestra de laboratorio de dicha mercadería, recurriendo a una analogía *documental* de casos relativos a otras mercaderías y otras muestras, incontrolables e incontrastables. **ASÍ LO VOTO**.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la resolución 111/23 (AD CAMP), dictada por la Aduana de Campana en las actuaciones SIGEA 12578-11-2015, en cuanto condena a VILUCO S.A. y SEBASTIÁN I. MORAIZ por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA y les formuló cargo por diferencias tributarias.

2.- Imponer las costas a la Aduana (Art. 1163 CA).

Regístrese, notifíquese, devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.10.13 15:53:47 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.10.13 16:50:36 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.13 16:51:18 -03:00